

DAJ-AE- 271 -03

19 de noviembre del 2003

C.P.I.  
Oswaldo Rosales Castellón  
Comisión de Asuntos Jurídicos  
Colegio de Contadores Privados de Costa Rica

Diego Sanabria Najera  
CPI 5638

**PRESENTE**

Estimado señor:

Nos referimos a los oficios recibidos en nuestras oficinas el fecha no indicada C.A.J.-011-2003 del 28 de mayo del año 2003 y C.A.J. 015-2003 del 03 de junio de ese mismo año, donde nos consulta si un contador privado que es contratado a través de una sociedad, tiene o no los derechos de un trabajador.

Existen en esta consulta dos problemas básicos que deben ser planteados. El primero de ellos estriba en determinar cuando una relación contractual entre un contador y la empresa a quien presta sus servicios debe ser considerada como laboral y cuando por servicios profesionales; y en segundo término, una vez corroborado el carácter laboral de la relación, si el hecho de brindar los servicios contables a una empresa a través de una determinada figura societaria, por ese solo hecho, implica el excluir al contador de los beneficios laborales que podría tener.

Respecto a la primera interrogante, independientemente del tipo de profesión que se tenga se debe distinguir la naturaleza contractual de la relación, ya sea una Relación Laboral o bien una Contratación de Servicios Profesionales, por lo que pasamos a realizar un análisis de ambas figuras.

**CONTRATO DE TRABAJO**

Los sujetos que componen la relación laboral son definidos en los artículos 2 y 4 del Código de Trabajo :

“Artículo 2.- Patrono es toda personal física o jurídica, particular o de Derecho Público, que emplea los servicios de otra u otras, en virtud de un contrato de trabajo, expreso o implícito, verbal o escrito, individual o colectivo.

Pero más que definir al patrono, para efectos de esta consulta resulta de capital importancia determinar lo que para nuestro ordenamiento jurídico se entiende por trabajador.

Artículo 4.- Trabajador es toda persona física que presta a otra sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un **contrato de trabajo**, expreso o implícito, verbal o escrito, individual o colectivo.”

De conformidad con el artículo 18 del Código de Trabajo, para que se configure un contrato de naturaleza laboral, es necesaria la simultánea concurrencia de tres elementos indispensables, cuales son:

- a) Actividad Personal del Trabajador, sea, su obligación de prestar servicios personalmente, no pudiendo hacerlo por medio de sustitutos.
- b) Vínculo de Dependencia (Subordinación) del Trabajador con respecto al Patrono, que brinda a éste la facultad de imponerle un reglamento, darle órdenes y velar por su estricto cumplimiento; esta dependencia puede darse aún en forma potencial, pues lo que interesa es que exista la posibilidad reconocida de ejercerla.
- c) Obligación de Pagar un Salario (Remuneración), como contraprestación al servicio prestado por el trabajador.

Es importante destacar, que el elemento más representativo de la relación laboral es la subordinación de una parte con respecto a la otra, otorgándole la facultad al patrono de dar órdenes, instrucciones o directrices a los trabajadores con relación al trabajo por el que se les contrató.

Es decir, que si en la relación contractual se encuentran los tres elementos citados, estaríamos indefectiblemente en presencia de una relación de índole laboral y, consecuentemente se deberá cumplir con lo expuesto en los artículos 21, 22, inciso c) y 23, del Código de Trabajo, que al efecto establecen:

**Artículo 21: “En todo contrato de trabajo deben entenderse incluidos, por lo menos, las garantías y derechos que otorgan a los trabajadores el presente Código y sus leyes supletorias o conexas”**

**Artículo 22: “El contrato de trabajo podrá ser verbal cuando se refiera:**

...

**c) A los trabajos accidentales o temporales que no excedan de noventa días, no comprendidos en los dos incisos anteriores. En este caso el patrono queda obligado a expedir cada treinta días, a petición del trabajador, una constancia escrita del número de días trabajados y de la retribución percibida...”**

**Artículo 23: “En los demás casos el contrato de trabajo deberá extenderse por escrito, en tres tantos: uno para cada parte y otro que el patrono hará llegar a la Oficina de Empleo del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, directamente o por medio de la autoridad de trabajo o política respectiva, dentro de los quince días posteriores a su celebración, modificación o novación”**

De lo anterior se desprende, que la relación laboral conlleva una serie de derechos y garantías inherentes a los trabajadores y la suscripción, en la mayoría de los casos, de un contrato escrito.

Es decir, que en el caso de que la relación contractual consultada se llegara a clasificar como “laboral”, necesariamente deberá ajustarse a las disposiciones legales expuestas.

A mayor abundamiento pasamos a transcribir lo dicho por nuestra jurisprudencia, en una extensa cita que justificamos por lo esencial de su contenido.

*“Con base en estas normas, se ha establecido cuáles son los elementos esenciales y básicos, conformadores de una verdadera relación laboral, a saber: la prestación personal de un servicio, la remuneración mediante el pago de un salario y la subordinación jurídica. Jurisprudencial y doctrinariamente se ha establecido que, normalmente, tal subordinación o dependencia es el elemento fundamental para determinar si se está, o no, en presencia de una relación laboral. Esto por cuanto existen otro tipo de relaciones jurídicas, donde los elementos referentes a la prestación personal del servicio, así como a la remuneración, también están presentes. De esa manera, generalmente, el elemento determinante, característico y diferenciador de la relación laboral, es el de la subordinación. La doctrina define la subordinación jurídica como (el estado de limitación de la autonomía del trabajador al cual se*

*encuentra sometido, en sus prestaciones, por razón de su contacto; y que proviene de la potestad del patrono o empresario para dirigir la actividad de la otra parte (...) es un estado de dependencia real producido por el derecho del empleador de dirigir y dar órdenes, y la correlativa obligación del empleado de obedecerlas (...) por lo que basta con que exista no la posibilidad de dar órdenes, sino el derecho de hacerlo y de sustituir su voluntad a la de quien presta el servicio, cuando el que ordena lo juzgue necesario (Cabanellas (Guillermo), Contrato de Trabajo, Volumen I, Buenos Aires, Bibliografía Omeba, 1963, pp 239 y 243). Podemos concluir, entonces, que la subordinación laboral lleva implícitos una serie de poderes que, el empleador, puede ejercer sobre el trabajador, cuales son: el poder de mando, el poder de fiscalización, el poder de dirección y el poder disciplinario. En otro orden de ideas, cabe recalcar que, en este tipo de situaciones, impera el tratamiento casuístico, basado en la interpretación de los hechos que, el juzgador, haga con base en las pruebas aportadas. A estos efectos, resulta fundamental el principio de supremacía de la realidad, que impera en esta materia. Recuérdesse que aquel numeral 18 ídem, conceptualiza la relación de trabajo, con independencia del nombre que las partes le den; pues, en no pocas ocasiones, la parte empleadora acude a diversos mecanismos –a veces fraudulentos o ilegítimos- con el fin de que, el contrato laboral, aparente tener otra esencia, para así tratar de evadir las consecuencias legales que conlleva pactar, bajo una típica y normal relación de trabajo. Entonces no obstante la existencia de contratos escritos, según los cuales fuere otra la naturaleza de la relación, entre las partes, es preciso analizar lo acontecido, para desentrañar el verdadero carácter del ligamen. Es decir, ante una discordancia entre la realidad y los documentos aportados al expediente, se debe dar preferencia a la primera, pues los hechos prevalecen sobre las formas, las formalidades o las apariencias (PLÁ RODRÍGUEZ (Américo) Los Principios del Derecho del Trabajo, Buenos Aires, Ediciones Depalma, Segunda Edición, 1998, p.243)”<sup>1</sup>*

Queda claro entonces que el elemento caracterizador del contrato de trabajo es la subordinación jurídica, la cual se determina conforme al Principio de Primacía de la realidad, temas ampliamente desarrollados por nuestra jurisprudencia tal y como pasamos a transcribir:

**“De esa manera, generalmente, el elemento determinante, característico y diferenciador, en la de**

---

<sup>1</sup> Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia. Resolución 275-2001, de las diez horas del veintitrés de mayo del dos mil uno.

**naturaleza típicamente laboral, es el de la subordinación;** la cual se concibe como “*el estado de limitación de la autonomía del trabajador al cual se encuentra sometido, en sus prestaciones, por razón de su contrato; y que proviene de la potestad del patrono o empresario para dirigir la actividad de la otra parte, ...*”; “*... es un estado de dependencia real producido por el derecho del empleador de dirigir y dar órdenes, y la correlativa obligación del empleado de obedecerlas...*” por lo que basta “*...con que exista no la posibilidad de dar órdenes, sino el derecho de hacerlo y de sustituir su voluntad a la de quién presta el servicio, cuando el que ordena lo juzgue necesario.*” (CABANELLAS, Guillermo. Contrato de Trabajo, Volumen I, Buenos Aires, Bibliográfica Omeba, 1.963, pp. 239, 243). (Sobre este tema pueden consultarse, entre otras, las sentencias de esta Sala, números 540, de las 9:55 horas del 6 de noviembre; 563, de las 8:55 horas; y, 564, de las 9:00 horas, ambas del 8 de noviembre y todas del 2002; así como las números 38, de las 10:10 horas del 5 de febrero y 151, de las 9:10 horas del 28 de marzo, ambas del 2003). Por otra parte, al realizar el análisis de asuntos como el que se conoce, debe tenerse en cuenta **el principio de la primacía de la realidad**, cuya aplicación está implícita en el citado artículo 18. Como se sabe, el Derecho Laboral está caracterizado por una serie de principios propios que marcan o establecen su particularidad respecto de otras ramas del Derecho. Uno de los principios clásicos lo constituye el denominado principio de primacía de la realidad, conforme con el cual, en materia laboral, cuentan antes y preferentemente las condiciones reales que se hayan presentado, las cuales se superponen a los hechos que consten documentalmente; desde el punto de vista jurídico. En efecto, dicho principio establece que “*en caso de discordancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que surge de documentos o acuerdos, debe darse preferencia a lo primero, es decir, a lo que sucede en el terreno de los hechos*”. (PLA RODRIGUEZ, Américo. Los principios del Derecho del Trabajo, Buenos Aires, Ediciones Depalma, segunda edición, 1990, p. 243). Por esa razón, el contrato de trabajo ha sido llamado “contrato-realidad” –aunque, doctrinariamente, se prefiere aquella acepción de primacía de la realidad-; dado que, tanto legal como doctrinaria y jurisprudencialmente, se ha aceptado, de forma pacífica, que la relación de trabajo está definida por las circunstancias reales que se den en la práctica, y no por lo pactado, inclusive expresamente, por las partes. En consecuencia, de conformidad con este principio, en materia laboral, importa más lo que ocurre en la práctica, que aquello que las partes hayan pactado y hasta lo que aparezca en documentos. (En ese claro sentido pueden

consultarse, entre muchas otras, las sentencias números 45, de las 10:10 horas del 8 de febrero del 2002; 27, de las 9:30 horas del 31 de enero; 83, de las 9:40 horas del 26 de febrero; y, 151, de las 9:10 horas del 28 de marzo, éstas del 2003).”<sup>2</sup>

De no darse los elementos necesarios para identificar la subordinación jurídica, no se podría configurar la laboralidad y por ende, sería imposible distinguir quien presta los servicios como trabajador en los términos establecidos en el artículo 4 y 18 del Código de Trabajo y quien no.

### **CONTRATO POR SERVICIOS PROFESIONALES**

Por otro lado, si la relación contractual carece de los elementos esenciales supracitados, especialmente el de subordinación, el contrato será de Servicios Profesionales.

El contrato por Servicios Profesionales, no es laboral, por cuanto si bien se contrata un determinado servicio, condicionándolo a un estipendio económico como contraprestación, lo cierto es que no existe en este tipo de contratos la subordinación, pues el contratado **no recibe directrices continuas y permanentes del contratante**, sino que éste realiza las labores para las que fue contratado de acuerdo con su grado de profesionalidad y bajo su entera responsabilidad.

Estando este tipo de relación contractual fuera del ámbito laboral, su regulación esta tutelada por el Derecho Civil. Como su nombre lo indica, se trata de servicios netamente profesionales, con absoluta independencia del contratante, pues éste no puede, por definición, tener ingerencia alguna en la forma, métodos, tiempo y lugar de ejecución.

Es importante acotar para concluir, que en virtud de los principios que rigen el Derecho Laboral, el contrato será de esta índole —laboral— a pesar de que las partes lo hayan denominado como por servicios profesionales, pues tiene mayor validez la realidad en que se desarrolla la relación de trabajo sobre los términos escritos o simplemente convenidos que se hayan dispuesto inicialmente, lo que se ha dado en llamar “**contrato realidad**”.

Es por ello que atendiendo a los parámetros generales dados en esta consulta, insistimos en indicarle que mientras no se de la principal característica, sea la subordinación jurídica, no puede hablarse de una relación laboral.

---

<sup>2</sup> Voto de la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia N°312-2003 del 03 de julio del año 2003.

Respecto a la determinación del carácter laboral o no de una relación, nuestra jurisprudencia ha sido clara al indicar:

“Entonces, debe quedar claro, y así se ha dejado establecido en otros pronunciamientos, que cada decisión dependerá siempre de las características propias de cada caso concreto; por lo que no puede adoptarse una línea invariable, sino que se han de fijar parámetros, para poder determinar, según las circunstancias dadas, si se está o no en presencia de un contrato de trabajo; pues, como se indicó, puede que no se presencie una relación laboral; sino, y legítimamente, una prestación de servicios por cuenta propia, mediante otra modalidad contractual.”<sup>3</sup>

Así las cosas considera esta asesoría que no es posible hacer una valoración genérica sobre el carácter laboral o no de los contratos llevados a cabo entre los contadores y aquellas personas que se benefician de sus conocimientos, pues la única manera de logra determinar dicha condición resultaría del análisis de cada caso concreto, incluyendo la posibilidad del trabajo a domicilio, el cual igualmente se tendría que ser analizado para determinar si existe el elemento subordinación o no.

## **SUBCONTRATACIÓN LABORAL**

El tema de la subcontratación de trabajadores a través de figuras societarias es una práctica bastante común en estos días, ello producto de fenómenos económicos en un mundo globalizado, que por la celeridad en las transformaciones no han cedido ante la normativa tradicional y difícilmente variable del derecho del trabajo y lejos de ello se han “puesto de moda” una serie de nuevas e imaginativas formas de contratación “laboral”, mismas que en su mayoría tienden a la prevaricación del contrato de trabajo.

En términos generales es necesario hacer una primera distinción, un contador puede constituir una sociedad y a través de ella contratar con un tercero en los términos de un servicio profesional, lo cual no constituye un tema a desarrollar en este consulta. Pero igualmente un contador quien mantiene una relación laboral con su patrono, puede ser subcontratado por un tercero, siendo este el tema que pasamos a desarrollar.

Sabemos, como ya se indicó, que la relación de trabajo involucra a dos personas: El trabajador y el patrono, sin embargo como en el caso que se plantea, puede surgir un tercer actor que transforma la relación bilateral en una relación triangular.

---

<sup>3</sup> Voto 312-2003 de las 9:00 horas del 13 de julio del 2003. Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia.

Generalmente, “una relación “triangular” surge del hecho de que los trabajadores de una empresa (la empresa “proveedora” o “suministradora”) trabajan para una tercera persona (la empresa “utilizadora” o “usuaria”) a la cual su empleador ha acordado realizar un trabajo o prestar un servicio.”<sup>4</sup>

Ante una situación como esta, si la empresa suministradora asume las cargas sociales y tiene la subordinación jurídica del personal enviado a la empresa usuaria, además de estar estructurada como una verdadera empresa de servicios, aún cuando surgen una serie de problemas técnicos desde el punto de vista jurídico<sup>5</sup>, lo cierto del caso es que la relación laboral se presupone entre el trabajador y la empresa suministradora, sin que exista responsabilidad de la empresa usuaria.

Si usted como contador, a pesar de decirse trabajador de una sociedad X, la cual en los contratos escritos, pareciera brindarle servicios contables a un tercero, según la OIT<sup>6</sup>, y conforme al principio de primacía de la realidad, los elementos que hacen presumir una relación laboral entre usted y la empresa usuaria serían los siguientes:

- 1.- Que la sociedad X no tiene empleados sujetos al cumplimiento de obligaciones relativas a la seguridad social.
- 2.- Que usted trabaja usualmente para una sola empresa o persona física.
- 3.- Que usted realiza el mismo trabajo desempeñado por trabajadores regulares de la empresa usuaria.
- 4.- Un grave indicio es que usted haya sido trabajador de la empresa usuaria y luego como empleado de la sociedad X, continúe realizando las mismas actividades, sin que exista una actividad empresarial que respalde a la sociedad X.

Si la sociedad se constituyó como una forma de evadir la responsabilidad del patrono hacia el trabajador y El Estado, es indudable que se está incurriendo en una ilegalidad y sería valorado cada caso concreto para determinar la existencia de una relación laboral encubierta, con las consecuencias legales que ello tendría para el patrono, quien tendría que hacerse responsable de todos los extremos laborales y de la seguridad social dejados de cancelar tanto al trabajador como al Estado.

Concluimos indicando que el hecho puro y simple de hacerse responsable por el trabajo no es elemento suficiente para determinar si una relación es laboral o no, sino que es una consecuencia lógica, en este caso, de todos los profesionales que

---

<sup>4</sup> Ginebra, Organización Internacional del Trabajo. Informe V El ámbito de la relación de trabajo. Primera Edición. Pág 42.

<sup>5</sup> Con esto nos referimos a que la figura de la contratación laboral no se encuentra regulada en nuestro país, advirtiendo además que no pasamos a realizar un extenso análisis de la figura dado que el punto de partida solo sería doctrinario.

<sup>6</sup> Ibid. Págs 67-68

asumen una obligación ante su respectivo colegio profesional, en procura de brindar el mejor servicio posible a la sociedad .

Con los criterios emitidos en esta consulta, téngase por reconsiderados todos aquellos pronunciamientos que se opongan a este.

De Usted, con nuestra mayor consideración,

Licda. Nancy F. Muñoz Valverde  
**ASESORA**

Licda. Ivannia Barrantes Venegas  
**JEFE A.I.**

NFMV/hs  
Ampo 3 A